

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des/der Bw., vertreten durch Gapp & Geiger OEG Wirtschaftstreuhandgesellschaft-Steuerberatungsgesellschaft, 6460 Imst, Kramergasse 16, vom 20. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 22. Juni 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

An der Adresse: Adresse1 befindet sich ein Gebäude mit zwei Eigentumswohnungen/Appartements (ehemaliges Biodorf): Die eine Eigentumswohnung wurde von den Berufungswerbern (Bw.) mit Kaufvertrag vom 23. Mai 2002 erworben. Diese Wohnung wird privat genutzt. Die andere – verfahrensgegenständliche – Eigentumswohnung wurde von den Bw. mit Kaufvertrag vom 2. September 2004 erworben, in der Folge vermietet und mit Kaufvertrag vom 28. Dezember 2006 wieder verkauft; dies laut Auskunft der steuerlichen Vertreterin der Bw. vom 11. Juni 2007 deshalb, weil sich die Vermietung nicht so entwickelt habe wie prognostiziert und für die Wohnung ein Käufer aus Tirol gefunden worden sei.

Im angefochtenen Bescheid vom 22. Juni 2007 vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass im Falle der o.a. Wohnungsvermietung Liebhaberei anzunehmen sei. Aus der vorgelegten

Prognoserechnung gehe zwar hervor, dass - beginnend ab 2004 - ein Gesamtüberschuss bis 2012 erwartet werde. Tatsächlich sei aber in allen drei Jahren der Vermietungstätigkeit ein Werbungskostenüberschuss erzielt worden. Außerdem hätten die Bw. laut ihren Angaben das Appartement auf Grund einer günstigen Gelegenheit und damit aus privaten Gründen verkauft. Die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit sei bereits vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt worden. Es liege hier somit keine Einkunftsquelle vor. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2004 bis 2006 werde daher nicht durchgeführt.

In der Berufung vom 20. Juli 2007 bzw. Berufungsergänzung vom 29. August 2007 wurde dagegen vorgebracht, dass sich die Annahme einer Einkunftsquelle bereits aus der vorgelegten Prognoserechnung ergäbe, wonach bis zum Jahr 2019 ein Gesamtüberschuss in Höhe von 24.564,00 Euro geplant gewesen sei. Die Abweichungen von den tatsächlichen Werten hätten sich im Jahr 2005 vor allem aus der Tatsache ergeben, dass erhöhte Werbungsmaßnahmen (1.322,00 Euro) (*Anm.: laut Überschussrechnung: 1.155,18 Euro*) ergriffen worden seien, um die Umsätze aus der Vermietungstätigkeit, die bis zu diesem Zeitpunkt gegenüber der Planung noch zurückgelegen seien, zu erhöhen. Weiters seien noch geringwertige Wirtschaftsgüter in Höhe von 1.032,00 Euro (*Anm.: laut Überschussrechnung: 722,27 Euro*) sofort abgesetzt worden, sodass es schlussendlich zu dem Verlust von 4.329,00 Euro (*Anm.: laut Überschussrechnung: 7.570,05 Euro*) gekommen sei. Im Jahr 2006 seien die Umsätze ebenfalls noch hinter den Erwartungen zurückgeblieben. Zudem sei in der Überschussrechnung auf Grund der Veräußerung ein Buchwert abzüglich Verkaufserlös in Höhe von 4.833,00 Euro angesetzt worden, sodass sich gegenüber der Planrechnung eine Differenz von lediglich 1.293,00 Euro ergäbe. Insgesamt wäre aber auch mit diesen Abweichungen in den Anfangsjahren ein Gesamtüberschuss im Beobachtungszeitraum zu erzielen gewesen. Dass sich dann im Jahr 2006 die Möglichkeit ergeben habe, die Liegenschaft günstig zu veräußern und somit den Schuldenstand zu reduzieren, ändere nichts an der Beurteilung der Einkunftsquelle. Laut VwGH-Erkenntnis vom 27.4.2000, 99/15/0012, habe es nämlich keine Auswirkungen auf die Beurteilung, wenn ein Steuerpflichtiger, der eine Vermietung vorzeitig einstelle, den Nachweis erbringe, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit zumindest bis zum Erreichen eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt gewesen sei und sich der Entschluss zur vorzeitigen Beendigung erst nachträglich ergeben habe.

Dazu äußerte sich das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 14. September 2007 im Wesentlichen dahingehend, dass in der vorgelegten Prognoserechnung mit unrealistischen Beträgen operiert werde. Unter Zugrundelegung einer realistischen Prognose sei aber selbst unter Außerachtlassung der Vermietungsbeendigung (Verkauf der Eigentumswohnung auf

Grund einer günstigen Gelegenheit) nicht ernsthaft damit zu rechnen gewesen, dass aus der Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erzielt werden können. Die Vermietungstätigkeit der Bw. stelle daher schon aus diesem Grund Liebhaberei dar. Unter Bezugnahme auf das in der Berufung zit. VwGH-Erkenntnis werde bemerkt, dass demnach die Bw. den Beweis hätten erbringen müssen, dass die ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Vermietungstätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt gewesen sei und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung der Vermietungstätigkeit erst nachträglich ergeben habe. Diesen Beweis hätten die Bw. nicht erbracht. Das Finanzamt gehe davon aus, dass die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit von vornherein (wenn auch nur latent) zeitlich begrenzt geplant gewesen sei. Es wäre hier aber auch im Falle eines erst nachträglich gefassten Entschlusses der Bw., die Vermietung aus privaten Motiven (Nutzung einer günstigen Gelegenheit) und damit freiwillig vor der Erzielung eines Gesamtüberschusses zu beenden, von Liebhaberei auszugehen.

Die Bw. gaben dazu (vgl. Vorhalt vom 14. Jänner 2008) keine Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.

Gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33, (LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung ua. anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (Z 3). Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

2.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

3.

Eine Anerkennung der Bewirtschaftung von typisch der Lebensführung zuzurechnenden Mietobjekten („kleine Vermietung“) als Einkunftsquelle setzt demnach also voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses – nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung – in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum zu erwarten ist (objektive Ertragsfähigkeit) (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 165).

4.

Für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit tritt der rechnerische Nachweis des zu erwartenden Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten) mittels Prognoserechnung maßgeblich in den Vordergrund. Wird dieser Nachweis vom sich Betätigenden nicht erbracht oder kann er ihn nicht erbringen, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (Insgesamt-Liebhaberei) (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 168).

5.

Werden bei einer typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung Verluste (Werbungskostenüberschüsse) erzielt und ergeben sich deshalb für die Abgabenbehörde Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft, so hat der sich Betätigende eine Prognose mittels Prognoserechnung darüber abzugeben, dass die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung (Tätigkeit) nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 194).

6.

Das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten im Beobachtungszeitraum rechtfertigt es, das Ergebnis der Prognose (Prognoserechnung) in Zweifel zu ziehen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 204).

7.

Wird eine „kleine“ Vermietungstätigkeit vorzeitig beendet und hat diese Vermietungstätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lassen, liegt Liebhaberei vor (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 306).

8.

Wurde die „kleine“ Vermietungstätigkeit auf Grund von Unwägbarkeiten vorzeitig beendet, so liegt insgesamt Liebhaberei vor, wenn sich die Vermietungstätigkeit auch unter Außerachtlassung (gedanklicher Ausklammerung) der Unwägbarkeiten und unter der Annahme der Fortführung nicht als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 308).

Unter Unwägbarkeiten (anormalen wirtschaftlichen Verhältnissen) im o.a. Sinne werden vom Steuerpflichtigen nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände bzw. unvorhergesehene Ereignisse verstanden (zB Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, Krankheit, Konkurs, etc.) (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 365, 367). Nicht darunter fallen typische Vermietungsrisiken (zB notwendige Investitionen, enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Vermietbarkeit, zeitweises Leerstehen wegen Mietersuche, etc.) (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 309).

9.

War die mit einem „Gesamtverlust“ vorzeitig beendete Vermietungstätigkeit von vornherein nur (latent) zeitlich begrenzt geplant, liegt von Beginn an Liebhaberei vor (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 312).

10.

Wurde die Vermietungstätigkeit auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses des Vermieters (private Motive) vorzeitig beendet, so ist sie insgesamt – also auch für die Vergangenheit – Liebhaberei. Für die Art der Wirtschaftsführung und damit für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit ist nämlich nicht der Plan, sondern seine tatsächliche Handhabung entscheidend. Eine freiwillige nachträgliche Planänderung, die zur vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit führt, hat daher – wie die bloße Änderung der Art der Bewirtschaftung – Auswirkung auf die objektive Ertragsfähigkeit der „kleinen Vermietung“. Die Rechtsprechung des VwGH setzt dem nichts Ausdrückliches entgegen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 313).

Davon ausgehend wird Folgendes festgestellt:

zu Punkt 1.-2.:

Die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit betreffend eine Eigentumswohnung ist als Bewirtschaftung eines typisch der Lebensführung zuzurechnenden Mietobjektes iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzustufen („kleine Vermietung“).

zu Punkt 3.-5.:

Im vorliegenden Fall wurden tatsächlich ausnahmslos Werbungskostenüberschüsse erzielt (Totalwerbungskostenüberschuss 2004 bis 2006: 18.399,86 Euro).

Die Bw. legten zum Nachweis eines zu erwartenden Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten - trotz der anfänglich erzielten Werbungskostenüberschüsse – eine Prognoserechnung vom 12. Jänner 2006 vor. Laut dieser Prognoserechnung soll der „gesamte Überschuss von 2004 bis 2019 34.564“ Euro betragen.

Eine Gegenüberstellung der Einnahmen/Werbungskosten laut Prognoserechnung und der tatsächlichen Einnahmen/Werbungskosten ergibt jedoch folgendes Bild:

2004:

	Prognoserechnung	Überschussermittlung
Einnahmen	-	-
Abschreibung	-703,00	-702,85
Zinsen/Spesen	-1.123,00	-1.092,93
Kreditspesen	-165,00	-194,87
Betriebskosten/sonstige Ausgaben	-360,00	-360,44
Werbung	-450,00	-450,00
Jahresüberschuss	-2.801,00	-2.801,09

2005:

	Prognoserechnung	Überschussermittlung
Einnahmen	4.020,00	4.768,00
Abschreibung	-3.296,00	-4.328,71
Zinsen/Spesen	-2.200,00	-4.076,78
Kreditspesen	-165,00	-312,72
Betriebskosten/sonstige Ausgaben	-1.200,00	-2.464,66
Werbung	-400,00	-1.155,18
Jahresüberschuss	-3.241,00	-7.570,05

2006:

	Prognoserechnung	Überschussermittlung
Einnahmen	6.000,00	8.253,00
Einnahmen/Anlagenverkauf	-	15.000,00
Abschreibung	-3.296,00	-3.883,69
Buchwertabgang	-	-19.833,40
Zinsen/Spesen	-2.090,00	-3.715,48
Kreditspesen	-165,00	-435,47
Betriebskosten/sonstige Ausgaben	-1.200,00	-3.175,20
Werbung	-200,00	-238,57
Jahresüberschuss	-951,00	-8.028,81

In dieser Prognoserechnung mit einem prognostizierten Gesamtüberschuss für die ersten drei Jahre in Höhe von -6.993,00 Euro (der tatsächliche Gesamtüberschuss hat -18.399,86 Euro betragen) sind also offenbar Werbungskosten (vgl. insbes. die Positionen: Zinsen/Spesen und Kreditspesen, Abschreibung, sonstige Ausgaben) nicht in der den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden bzw. tatsächlich zu erwartenden Höhe angesetzt worden (zB 2005: Zinsen und Bankspesen laut Prognose: 2.365,00 Euro, tatsächlich: 4.389,50 Euro; 2006: Zinsen und Bankspesen laut Prognose: 2.255,00 Euro, tatsächlich: 4.150,95 Euro).

Diese zT ganz erheblichen Abweichungen der prognostizierten Werbungskosten von den tatsächlichen lassen diese Prognoserechnung aber als wenig aussagekräftig bzw. sogar als äußerst fragwürdig erscheinen.

zu Punkt 6.:

Die o.a. Differenzen – welche den Bw. übrigens auch vorgehalten wurden (vgl. Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 14. Jänner 2008) - rechtfertigen es jedenfalls, das Prognoseergebnis in Zweifel zu ziehen.

zu Punkt 7.:

Realistischerweise - unter Berücksichtigung der o.a. Abweichungen der prognostizierten Ergebnisse von den tatsächlich erzielten (2005: rd. 4.300,00 Euro; 2006 unter Ausklammerung der außerordentlichen Einnahmen und Werbungskosten: rd. 2.200 Euro; somit im Ausmaß von jährlich rd. 2.200,00 bis 4.300,00 Euro) - ist davon auszugehen, dass aus der verfahrensgegenständlichen Vermietungstätigkeit, auf Grund welcher tatsächlich ja ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erzielt wurden, selbst unter Außerachtlassung der vorzeitigen Beendigung die Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum nicht zu erwarten war.

Schon allein deshalb liegt hier Liebhaberei vor.

zu Punkt 8.:

Die Bw. haben die vermietete Eigentumswohnung laut eigenen Angaben aus freiem Entschluss – es hat sich eben eine günstige Gelegenheit ergeben - verkauft. Unwägbarkeiten im o.a. Sinne werden mit diesem Vorbringen aber nicht aufgezeigt.

Somit ist hier aber auch aus dem o.a. VwGH-Erkenntnis für den Berufungsstandpunkt nichts zu gewinnen.

Nur der Vollständigkeit halber wird auch noch darauf hingewiesen, dass hier selbst im Falle der Annahme von – entsprechend dem oben Gesagten tatsächlich gar nicht vorliegenden - Unwägbarkeiten von Liebhaberei auszugehen wäre (vgl. zu Punkt 7.).

zu Punkt 9.:

Folgt man dem in der Berufung zit. VwGH-Erkenntnis, so wäre der Nachweis, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung der Vermietungstätigkeit somit erst nachträglich ergeben hat, von den Bw. zu erbringen gewesen. Einen derartigen Nachweis sind sie jedoch bis zuletzt schuldig geblieben (vgl. Vorhalt vom 14. Jänner 2008).

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist aber vielmehr davon auszugehen, dass die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit von vornherein nur (latent) zeitlich begrenzt geplant war; dies insbesondere deshalb, weil die Bw. ihre Vermietungstätigkeit unter Ausnützung einer günstigen Gelegenheit schon bereits im zweiten Jahr der

Einnahmenerzielung wieder beendet haben. Auch die nahezu 100%ige Fremdfinanzierung der vermieteten Eigentumswohnung spricht für diese Annahme.

Die mit einem „Gesamtverlust“ vorzeitig beendete verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit stellt somit auch aus diesem Grund Liebhaberei dar.

zu Punkt 10.:

Aber auch dann, wenn man davon ausgehen würde, dass die Bw. die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit ursprünglich tatsächlich zeitlich unbegrenzt geplant und den freien Entschluss zur vorzeitigen Beendigung dieser Vermietungstätigkeit erst nachträglich aus privaten Motiven gefasst hätten, würde sich am Liebhabereiergebnis insgesamt – also auch für die Vergangenheit – nichts ändern.

Auf die o.a. Ausführungen zu Punkt 8. - zur Frage nach dem Vorliegen von Unwägbarkeiten und zu dem von den Bw. zit. VwGH-Erkenntnis - wird in diesem Zusammenhang nochmals hingewiesen.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 21. April 2008